

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Сучасна динаміка розвитку державних фінансів, базовими складовими яких є бюджетна та податкова сфери, в Україні характеризується достатньо показовими тенденціями посилення ролі окремих складових податкового регулювання у вирішенні практичних соціально-економічних завдань держави. Крім того, поглиблення інтеграції національної економіки у світову економіку та торгівлю виявляє зростаючу залежність конкурентоспроможності економіки від рівня ефективності та конкурентоспроможності системи оподаткування в країні. У сучасних умовах цінових та кон'юнктурних коливань на зовнішніх ринках усе помітнішу роль відіграють податки, що безпосередньо стосуються сфери споживання та цінового регулювання. До таких податків належать, зокрема, акцизи, мита та податок на додану вартість. За класичними підходами податкової класифікації йдеться про податки на споживання (consumption taxes) або ж непрямі податки (indirect taxes).

Теоретичні аспекти оподаткування зарубіжною та вітчизняною наукою розроблені достатньо глибоко. Як зауважує В. Андрущенко, на сьогодні безперервно відкривати нове, “творити чудеса винахідливості” у сфері державних фінансів, невід’ємною складовою яких є податки, майже неможливо [20]. Але практика оподаткування залишається більш суперечливою та непослідовною, ніж теорія оподаткування, навіть у межах

однієї держави. З урахуванням ряду відмінностей такої практики в розрізі країн не лише одного рівня розвитку, але і в країнах із перехідною економікою, до яких у тому числі належить і Україна, податкова проблематика продовжує вивчатися дослідниками як у світі, так і в Україні.

Крім того, запитаність досліджень з питань оподаткування визначається також і процесами ускладнення механізмів діяльності держави, поширенням демократизації функціонування державних інституцій та принципів і підходів виконання державою своїх функцій.

Проблематика оподаткування в цілому і непрямих оподаткування зокрема достатньо широко досліджується в наукових колах України. Системні дослідження питань теоретичного обґрунтування оподаткування здійснюються такими вченими, як В. Андрущенко [20], А. Соколовська [16], В. Вишневський [3], І. Луніна [5], П. Мельник [11], І. Лютий, А. Дрига [10], А. Скрипник [14], Л. Тарангул [17], В. Федосов [19].

Питання непрямих оподаткування є темою міжнародних наукових досліджень, воно постійно обговорюється на міжнародних науково-практичних конференціях, круглих столах. Цьому питанню присвячено ряд наукових та аналітичних звітів, доповідей, публікацій міжнародних організацій та державних установ.

У той же час до важливих питань, які потребують проведення додаткових досліджень, слід віднести проблематику

обґрунтування фіскальної та регулюючої ефективності окремих податків (як прямих, так і непрямих) у структурі національної системи оподаткування, визначення стратегічно конкурентних параметрів оподаткування, що забезпечуватимуть стабільність економічного та соціального розвитку країни, а також сприятимуть адекватній та паритетній інтеграції у міжнародні регіональні союзи тощо.

Метою статті є проведення аналізу підходів до теоретичного обґрунтування механізму непрямого оподаткування та визначення напрямів його вдосконалення з урахуванням сучасних викликів та загроз розвитку національної економіки.

Серед фахівців триває дискусія щодо доцільності та обґрунтованості розподілу податків за формою оподаткування на прямі та непрямі. Зазначимо два принципових підходи: перший полягає в тому, що такий розподіл податків не має під собою економічного підґрунтя і відповідно виокремлювати такі види податків недоцільно; другий заснований на тому, що між податками існує ряд відмінностей, прояв яких потребує їх подальшого дослідження.

В. Андрущенко дійшов висновку, що на сьогодні відсутні вагомі теоретичні аргументи щодо виокремлення прямих та непрямих податків [20]. Він вказує на архаїчність та надмірні умовності такого розподілу, що не відповідає вимогам сучасного рівня фінансової науки у сфері оподаткування та фінансів. Так, на початку ХХ ст. відомими західними теоретиками виокремлювалося до 10 різних версій розподілу податків на прямі та непрямі. Серед них слід відмітити такі: перекладність податку з виробників на споживачів; порядок оцінки платоспроможності платника податку; спосіб справляння податку; тіснота зв'язку оподаткування з платником податку

чи видом діяльності; характер взаємовідносин між платниками податків та державою; регресивність податкових зобов'язань.

Найбільш поширеним критерієм розподілу податків на прямі та непрямі є їх *перекладність*, за яким непрямі податки – це такі, що покладаються на осіб, які перекладають тягар їх сплати на споживачів. [9, 16]. Проте загальність і недостатня обґрунтованість такого критерію розподілу є досить зрозумілою, оскільки механізми ціноутворення та калькуляції витрат у більшості випадків дають можливість перекладати усі податки (як прямі, так і непрямі) на споживача.

Непряме оподаткування розглядається і як складова характеристика опосередкованої оцінки рівня платоспроможності окремих платників податків, яка фактично відображає їх реальні споживчі витрати. Обґрунтовуючи непрямі податки, акцентується увага на тому, що непрямі податки встановлюються в цінах товарів та послуг, а їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів. Тому непряме оподаткування здійснюється в момент витрачання, використання доходу або безпосередньо платниками податків, або кінцевими споживачами.

Багатогранність прояву податку потребує виокремлення та поєднання декількох ключових ознак, за якими податок доцільно буде визначати як прямий чи непрямий. Такого підходу дотримуються вітчизняні фахівці І. Лютий, А. Дрига та М. Петренко, які класифікують податки як прямі чи непрямі за критеріями перекладності податкового зобов'язання та платоспроможності платника [10]. Відповідно, на їх думку, непрямі податки слід трактувати як податки, що встановлюються у ціні товарів та послуг,

і їх розмір для окремого платника визначається величиною споживання і прямо не залежить від його доходів. Погоджуючись із зазначеним підходом щодо визначення непрямих податків, зауважимо, що характеристика зазначених критеріїв потребує певного уточнення. По-перше, необхідно акцентувати увагу не на встановленні непрямих податків у цінах товарів та послуг, а на формі їх включення до ціни. Можливі два варіанти такого включення – у формі самостійної складової ціни та у формі частини об'єкта оподаткування, який є складовою ціни товару чи послуги.

Тому виваженою є позиція поєднання декількох критеріїв для класифікації податку як прямого і відповідно непрямих. Одним із таких критеріїв має бути форма включення податків до ціни. Тобто при непрямій формі податки включаються до ціни продукції чи послуги безпосередньо як окрема складова, а при прямій формі – як складова бази оподаткування.

Наступний критерій має бути пов'язаний з об'єктом оподаткування (капітал, споживання, дохід). Відповідно таким критерієм можна виокремити обов'язковість події реалізації товару чи перетину митної території країни. Тобто при непрямій формі оподаткування виникнення зобов'язання розраховувати податковий платіж до бюджету має прямо корелювати з реалізацією продукції, товарів чи послуг.

На рівні підприємства витрати по сплаті будь-якого податку (як непрямих, так і прямих) так чи інакше будуть перекладені на виручку від реалізації. Але щодо непрямих податків, то такий взаємозв'язок матиме обов'язковий (прямий) характер.

Сутність непрямих оподаткування виявляється у системі перерозподілу фінансових ресурсів між кінцевими

споживачами і державою, проміжною ланкою в якій виступають суб'єкти господарювання. Останні у випадку, коли вони виступають кінцевими споживачами, сплачують податки до бюджетів. В інших випадках вони фактично є посередниками, що забезпечують практичний розрахунок та зібрання коштів з кінцевих споживачів та їх перерахунок до бюджету. Еволюційність регулювання господарської діяльності, розвиток систем обліку та контролю, запровадження нових різноманітних порядків реалізації продукції обумовили відповідне ускладнення механізмів справляння кожного з податків, а тому загальні відмінності між прямими та непрямими податками поступово стають все більш спірними. Це означає, що податки повною мірою інтегруються у єдину систему оподаткування в державі.

Виходячи з вищевказаних підходів до розподілу податків на прямі та непрямі підтверджується те, що непрямі податки – це податки на споживання. Вони впливають на продукцію, а не на самих платників податків, і їх називають податками з продукції та послуг.

На доцільність такого підходу вказує і В. Андрущенко, зазначаючи, що запропонований та прийнятий у країнах ОЕСР розподіл податків на п'ять груп (податки на доходи і прибутки, внески до фонду соціального страхування, податки на власність, податки на товари і послуги, інші податки) можна розцінити як раціональне досягнення фінансової думки. Такий розподіл податків вдало співпадає із загальноприйнятим іменуванням податків за об'єктом оподаткування і справедливо замінює собою безсистемну дихотомію прямих/непрямих податків, що на сьогодні не витримує критики [20].

З практичної точки зору класифікація податків за більшістю

критеріїв (зокрема, прямих/непрямих) не несе конструктивного впливу на їх ефективність справляння і не є визначальною у формуванні податкової політики у системі державних фінансів держави. Важливими є «персональні» особливості окремих податків та їх взаємовплив. Тим більше, що у сфері оподаткування споживання на сьогодні відбулася найбільш вагома реформація, пов'язана із запровадженням та стрімким розширенням використання податку на додану вартість, який В. Андрущенко називає «гібридним», змішаним типом податку, котрий поєднує риси і прямих, і непрямих податків. [20].

Оскільки податкові системи країн досить розгалужені і включають значну кількість податків, виокремлення особливостей застосування окремих груп податків дозволить більш ефективно реалізовувати податкову та бюджету політику з урахуванням специфіки національної економіки та рівня розвитку її фіскальних органів. Тому дослідження податків та оподаткування з урахуванням їх розподілу на непрямі та прямих може використовуватися з точки зору вдосконалення окремих аспектів їх справляння, що є об'єктивною реальністю та потребою для держави в процесі формування податкових доходів бюджетів та регулювання діяльності суб'єктів господарювання як на внутрішньому, так і зовнішніх ринках.

Це особливо актуально для України, економіка якої характеризується надвисоким рівнем відкритості, зокрема, співвідношення товарного експорту та імпорту до ВВП близьке до 50%. Крім того, у поточному році Україна вже стала повноцінним членом Світової організації торгівлі (СОТ), що посилюватиме залежність розвитку країни від коливань на світових ринках та податкової політики

у країнах торговельних партнерів та конкурентів.

Незважаючи на те що у вітчизняній практиці в базових законах про податки, у тому числі у проектах Податкових кодексів [13], відсутня фіксація розподілу податків на прямих та непрямих, у багатьох законодавчих актах, що в першу чергу регламентують умови зовнішньої торгівлі, такий розподіл надається [21]. До непрямих відносять податки на: продаж; з обігу; додану вартість; продаж цінних паперів; перекази коштів за кордон; дарування і спадкування; передачу власності; матеріально-технічні запаси та обладнання; монопольне право та привілеї, а також акцизи, гербові збори, прикордонні збори та всі інші податки (збори), за винятком прямих і податків з імпорту.

Домінування непрямой чи прямої форми оподаткування в Україні достатньо тривалий період розглядалось як одна з ключових засад оцінки соціально-економічної спрямованості системи оподаткування, що відповідно дозволяло формувати концептуальний напрям реформування вбік тієї чи іншої форми оподаткування.

Так, широко розповсюджена теза про домінування непрямих податків у загальній системі оподаткування в Україні видається не зовсім коректною при співставленні обсягів надходжень до бюджету від прямих та непрямих податків у період президентства Л. Кучми (зокрема, 1999-2004 рр.), оскільки мала місце стала тенденція нарощування розриву між прямими та непрямими податками на користь прямих (рис. 1).

Останні три роки саме непрямі податки виступають домінуючим джерелом надходжень до бюджету країни. Відповідно розрив між обсягами надходжень до бюджету від непрямих та прямих податків з 2005 р. різко зростає.

Починаючи з 2005 р. роль непрямих податків у формуванні доходної частини бюджету та зокрема у податкових надходженнях помітно зростає. Абсолютні обсяги надходжень від справляння непрямих податків зростають досить динамічно. Якщо за базу порівняння взяти 1998 р. (оскільки саме з цього року стала фактично проявлятися дія нового Закону України “Про податок

на додану вартість”), то надходження від непрямих податків за 10 років зросли майже у 7 разів – з 10,1 млрд. грн. у 1997 р. до 70,0 млрд. грн. у 2007 р. Податок на додану вартість у вартісному виразі зріс майже у 8 разів, а податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції за вказаний період – майже у 14.

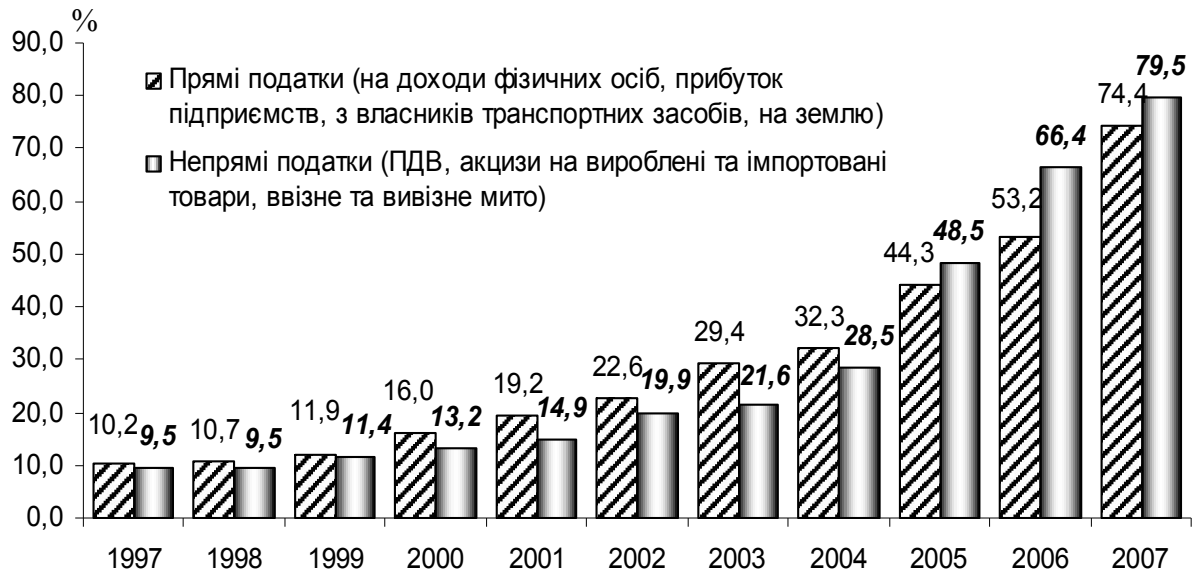
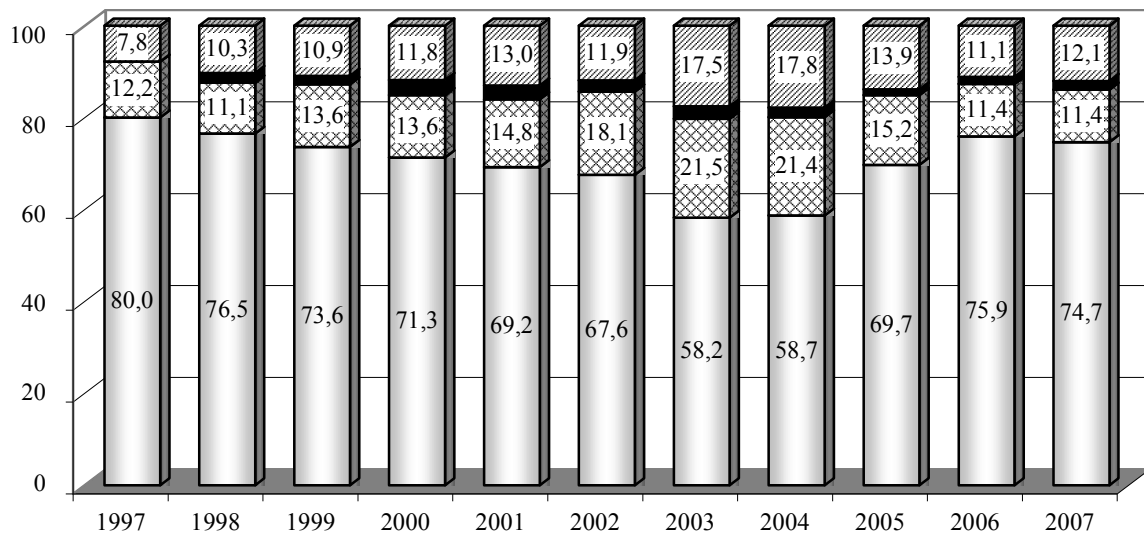


Рис. 1. Динаміка надходжень до зведеного бюджету України прямих та непрямих податків у 1997-2007рр., млрд.грн.

Джерело: звіти Казначейства України за відповідні роки, власні розрахунки.

Це у свою чергу впливало на якість структури складових податкових надходжень у доходах бюджету щодо непрямих податків та зборів. Так, частка ПДВ_{у за-}

гальному обсязі непрямих податків особливо помітно скорочувалася з 2002 по 2004 р. з 70% у 2001 р. до 58% у 2004 р. (рис. 2).



- Податок на додану вартість
- Акцизний збір з імпортованих товарів
- ▨ Акцизний збір з вітчизняних товарів
- ▩ Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції

Рис. 2. Динаміка структури надходжень від непрямих податків у доходах зведеного бюджету України за 1998-2007рр., млрд. грн.

Джерело: звіти Казначейства України за відповідні роки, власні розрахунки.

Таким чином, мало місце достатньо стабільне послаблення ролі ПДВ як головного непрямого податку та посилення допоміжних непрямих податків – акцизних зборів та митних зборів.

У той же час останні три роки (2005-2007 рр.) характеризувалися відновленням домінуючої ролі ПДВ як базового бюджетоутворюючого податку. Відповідно його частка серед непрямих податків зростає до 75% у 2007 р. У даному контексті важливо враховувати проблематику реального розрахунку обсягів ПДВ, що можна використовувати для фінансування витрат бюджету, тобто враховувати рівень заборгованості по бюджетному відшкодуванню різним категоріям платників податків. Протягом усього періоду справляння цього податку проблема відшкодування гостро виявлялася у процесі оподаткування суб'єктів господарювання, але саме останні 5 років заполітизованість адміністрування зобов'язань з ПДВ набула загрозливих тенденцій. Про це

свідчить ряд указів Президента України, засідань РНБОУ, доповідей та науково-практичних досліджень тощо.

Як зазначалося вище, у світі загальноприйнятою практикою є збалансування оподаткування споживання при використанні оборотних податків, у тому числі ПДВ – через систему звичайних акцизів, більша конкретизація об'єктів оподаткування яких дозволяє зменшувати перекося та забезпечувати додаткові кошти до бюджету країни.

Загальноприйнятою практикою є оцінка та аналіз еластичності податків чи групи податків порівняно з усіма доходами бюджету та ВВП. Тобто проводиться співставлення темпів зміни (приросту чи зменшення) досліджуваних показників відповідно до бази порівняння. Розрахунки коефіцієнтів еластичності доходів зведеного бюджету, податкових надходжень та непрямих податків порівняно з динамікою ВВП в Україні за останні 6 років засвідчують таке (рис. 3).

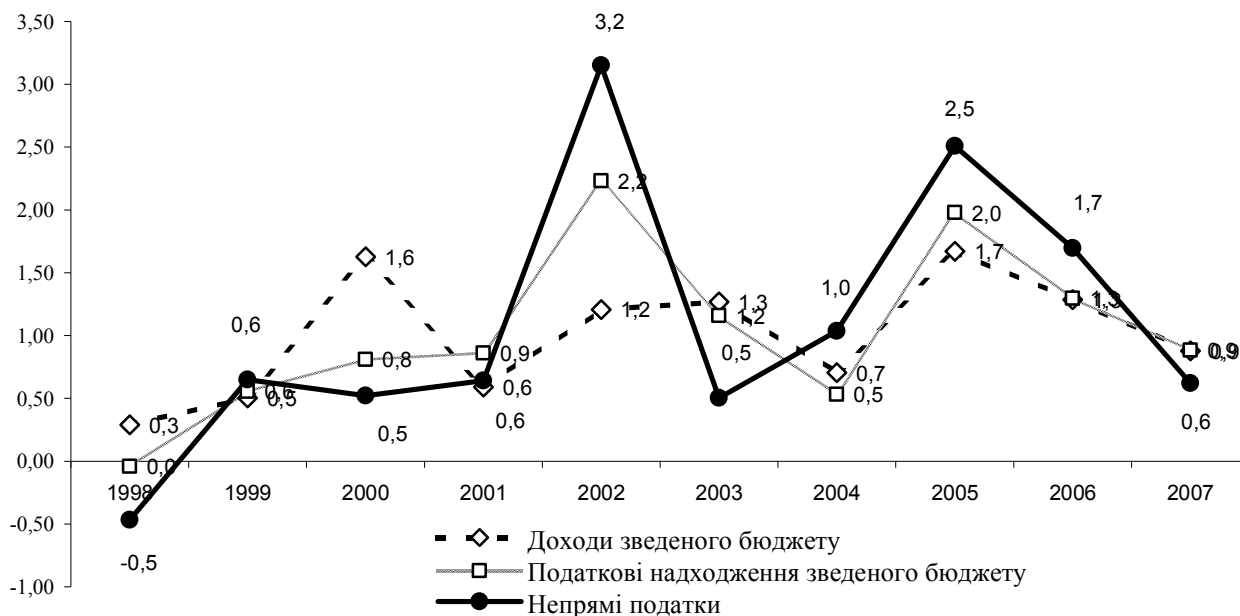


Рис. 3. Динаміка коефіцієнтів еластичності доходів зведеного бюджету, податкових надходжень та непрямих податків щодо ВВП в Україні у 1998-2007 рр.

Джерело: звіти Казначейства України за відповідні роки, власні розрахунки.

Еластичність непрямих податків відносно до ВВП у 1998-2007 рр. достатньо варіюється за рівнем порівняно з еластичністю як податкових надходжень, так і доходів бюджетів. Це підтверджує висновок про високий рівень непрогнозованості динаміки надходжень від непрямих податків і про значний потенціал швидкого забезпечення бюджету держави за рахунок активного справляння саме непрямих податків, тобто оподатковуючи споживання. Зокрема, перевищення еластичності непрямих податків можна

пояснити також і тим, що в окремі роки виявлялася така характеристика основних непрямих податків, як нейтральність, їх чутливість до стану функціонування економіки в цілому, позитивного ефекту від модернізації системи адміністрування податку та виконання планових показників на відповідні бюджетні роки. Так, у 2002, 2005 та 2006 рр. були виконані, а точніше, перевиконані планові надходження з ПДВ, рівень виконання яких становив відповідно 104,5, 101,1 та 112,5% (рис. 4).

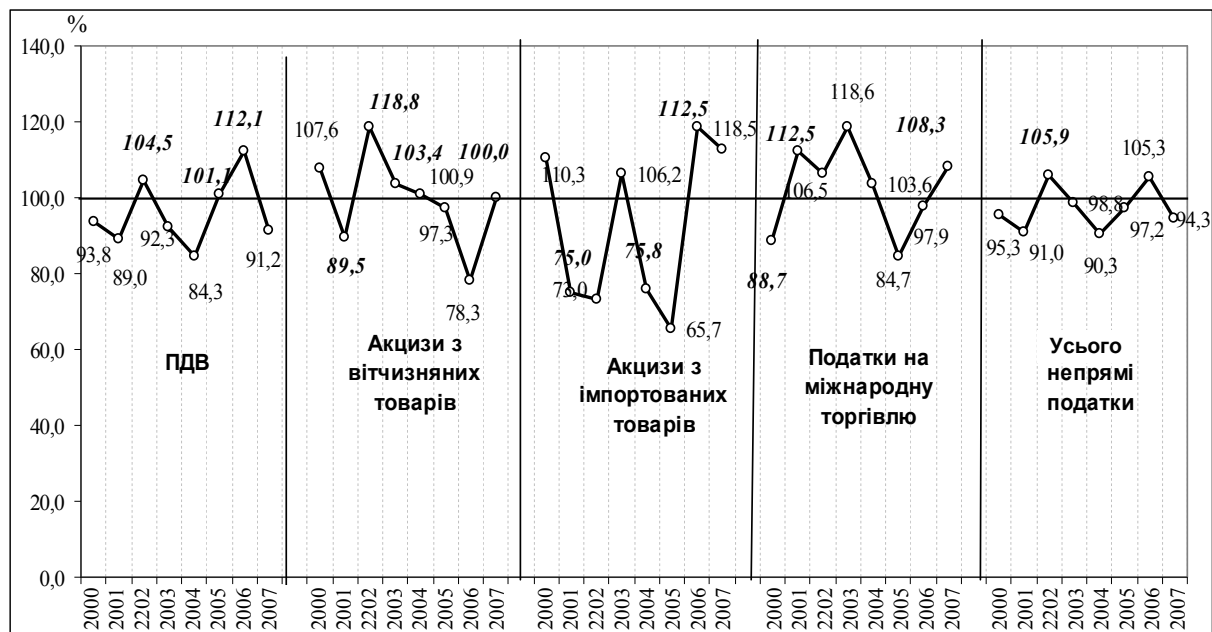


Рис. 4. Рівень виконання планових показників бюджету по непрямим податках в Україні у 2000-2007рр., %

Джерело: закони України про державний бюджет на 2000-2007 рр., звіти Казначейства України за 2000-2007 рр.

Непрямі податки достатньо складно спрогнозувати та спланувати в ході бюджетного процесу в Україні. Лише у 2002 та 2006 р. фактичний рівень виконання надходжень по непрямим податках на 5,9 та 5,3% відповідно перевищував планові. Найбільш обґрунтовані планові показники розроблялися для надходжень від акцизів з вітчизняної підакцизної продукції та податків на міжнародну торгівлю. Останні характеризуються найвищим рівнем перевиконання запланованого рівня, що підкреслює зростаючу залежність та високу мобільність від регулювання зовнішньоторговельних товаропотоків. Це особливо важливо враховувати в контексті виконання вимог, взятих Україною в рамках угод по членству в СОТ.

Окреслені тенденції та проблеми практики справляння непрямим податків у процесі реалізації бюджетної політики засвідчують як вагомий фіскальний

потенціал таких податків, так і формування умов їх дестимулюючого впливу на економічний розвиток. Особливо це стосується податку на додану вартість. Як зауважують фахівці з питань функціонування тіньової економіки, механізм нарахування цього податку, запозиченого у 1992 р. із західноєвропейської системи оподаткування (який був недостатньо адаптований до реальних умов госпдарювання в Україні), невиправдано ускладнений і практично стимулює спекулятивне посередництво, що паразитує на виробникові та кінцевому споживачеві товарів [2]. Їх акцент ще у 2004 р. на тому, що проблема податку на додану вартість сягнула тієї критичної межі, за якої подальше зволікання з її вирішенням може призвести до тяжких та непередбачуваних наслідків для економічного зростання та розвитку

України, і сьогодні є достатньо актуальним.

Основні правові складові вирішення такої проблематики справляння ПДВ мають бути закріплені у Податковому кодексі України, про прийняття якого вже у 2008 р. наголосив Президент України у своєму Посланні до Верховної Ради України [1].

Проблематика непрямого оподаткування як важливої складової зовнішньоторговельного регулювання особливо актуалізується в сучасний період прискорення глобалізійних процесів у світовій економіці та посилення залежності розвитку національних економік від їх адекватної участі у міжнародному економічному співробітництві.

Тенденції посилення ролі оподаткування споживання на внутрішньому ринку та міжнародної діяльності, що має місце в останні три роки, матимуть своє продовження на середньострокову перспективу, особливо враховуючи відчутний ціновий тиск на розвиток економіки. Це, з одного боку, полегшуватиме владі практичне наповнення бюджетів, а з іншого – формуватиме нові виклики економічній стабільності та конкурентоспроможності.

Залишаються відкритими для дослідження питання обґрунтування оптимального співвідношення між прямими та непрямими податками в системі податкових джерел формування доходної бази бюджету країни. Сьогодні досягнення такого співвідношення базуватимуться на певному компромісному рівні, зважаючи на вторинність (а не домінування) класифікаційної ознаки розподілу податків за формою справляння на прямі та непрямі. При цьому запропоновані класифікаційні критерії виокремлення непрямих та непрямих податків (форма

прямого включення до ціни продукції та «пряма» кореляція між зобов'язанням нараховувати податковий платіж та реалізацією дозволяють акцентувати увагу на практичних аспектах справляння непрямих податків, і в першу чергу ПДВ.

У свою чергу ПДВ продовжуватиме відігравати ключову роль серед надходжень від непрямих податків, податкових надходжень та доходів у бюджет. Проблематика підвищення рівня прогнозованості та обґрунтованості планових показників бюджету, враховуючи діючу практику виконання планових завдань з непрямих податків, буде актуальною на середньострокову перспективу.

Література

1. Послання Президента України В. Ющенка до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України. 2008 р. – <http://www.president.gov.ua/news/9941.html>.

2. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації: Монографія / За ред. д.е.н., проф. З.С. Варналія, 2006. – http://www.niss.gov.ua/book/tyn_ekon/02.htm.

3. Вишневський В.П. Оподаткування підприємств і моделювання економічної динаміки: Монографія / НАН України. Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2006. – 320 с.

4. Данілов О., Шевченко Є. Акцизний збір. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 370 с.

5. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 712 с.

6. Загорський В.С., Благун І.Г. Податки на споживання в системі доходів бюджету // Фінанси України. – 1999. – № 10. – С. 67-72.

7. Кноссен С. Формат ПДВ: уроки міжнародного досвіду. – www.sefr.kiev.ua.

8. Крисоватий А.І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії // *Фінанси України*. – 2003. – № 2. – С. 4-10.

9. Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Саммерс В. Современный НДС: Пер. с англ. – М.: Изд-во «Весь Мир», 2003. – 274 с.

10. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України. – К.: Знання, 2005. – 335 с.

11. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 362 с.

12. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: Монографія / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 344 с.

13. Проект Податкового кодексу України. – www.sta.gov.ua.

14. Скрипник А.В. Державне регулювання трансформаційної економіки (аспекти моделювання): Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 312 с.

15. Скрипник А., Паянок Т. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні // *Економіка України*. – 2008. – №4. – С. 29-72.

16. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.

17. Тарангул Л.Л. Оподаткування та регіональний розвиток: теорія і практика: Монографія. – Ірпінь, 2003.

18. Щербак В.М. Світові моделі оподаткування // *Економіка України*. – 2001. – №11. – С. 21-27.

19. Федосов В.М., Опарін В.М., П'ятаченко Г.О. та ін. Податкова система

України: Підручник / За ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.

20. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 2000. – 305 с.

21. Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” № 1629-IV від 18.03.2004 р. // *Відомості Верховної Ради України*. – 2004. – № 29. – ст. 367.